**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**2e Chambre**

N° 31971 du rôle
Inscrit le 23 janvier 2013

**Audience publique du 10 mars 2014**

Recours formé par Madame ..... ,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition ....
et contre un bulletin de calcul de la contribution dépendance émis
par le bureau d'imposition ....
en matière d'impôt sur le revenu

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31971 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2013 par la société à responsabilité limitée Centre Fiduciaire du Luxembourg s.à r.l., établie à L-7222 Walferdange, 34, rue de Dommeldange et ayant son siège social à L-7441 Lintgen, 50, rue de la Bergerie, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 56921, représentée par son gérant actuellement en fonction, Monsieur Marco Dockendorf, expert-comptable, demeurant à L-7222 Walferdange, 34, rue de Dommeldange, au nom de Madame ..... , demeurant à ….. tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu et d'un bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, tous les deux émis le 25 avril 2012 par le bureau d'imposition .... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 mai 2013 par la société à responsabilité limitée Centre Fiduciaire du Luxembourg s.à r.l. au nom de Madame ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Entendu le juge rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur Marco Dockendorf et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 janvier 2014.

---

Par acte de vente reçu par le notaire Tom Metzler, alors de résidence à Luxembourg, en date du 20 novembre 2009, Madame ..... , aliéna une maison d'habitation sise à …., avec toutes ses appartenances et dépendances, inscrite au cadastre de la commune de ...., section G de ...., au numéro …., lieu-dit « ..... », place (occupée) bâtiment à habitation, contenant 74 ares 44 centiares au prix de …. .- €

Par acte de vente reçu par ledit notaire Tom Metzler en date du même jour, Madame ..... , acquit un appartement avec parking, garage et cave dans un immeuble en

copropriété, dénommé « Résidence ..... », sis à …. , inscrit au cadastre de la Commune de ...., section G de ...., sous le numéro …., lieu-dit « ..... », place (occupée) bâtiment à habitation, contenant 22 ares 27 centiares au prix de …..- €.

Suite au dépôt de sa déclaration pour l’impôt sur le revenu de l’année 2009 en date du 7 septembre 2011, Madame ..... , se vit informée, conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », par courrier du 27 octobre 2011 du bureau d’imposition ...., ci-après dénommé « le bureau d’imposition », que celui-ci envisageait, de s’écarter sur le point de l’exemption de la plus-value réalisée lors de la vente de la maison d’habitation sise à …. , de la déclaration fiscale remise et l’invita à lui faire parvenir ses objections pour le 17 novembre 2011 au plus tard.

Par courriers de son mandataire des 9 et 25 novembre 2011, Madame ..... , fit parvenir au bureau d’imposition ses observations.

En date du 25 avril 2012, le bureau d’imposition émit à l’égard de Madame ..... , le bulletin de l’impôt sur le revenu pour l’année 2009 en indiquant que l’imposition diffère de la déclaration sur le point de l’« *Imposition intégrale de la plus-value réalisée sur votre immeuble sis à ...., les conditions permettant une exemption de l’article 102 bis L.I.R. n’étant pas remplies. (cf. notre courrier du 27/10/2011)* », ainsi que le bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l’année 2009.

Par courrier de son mandataire du 14 mai 2012, Madame ..... , introduisit une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes contre les prédits bulletins.

Le 23 janvier 2013, le directeur n’ayant à ce jour pas encore répondu à sa réclamation, Madame ..... , par requête déposée au greffe du tribunal administratif, a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance pour l’année 2009, tous les deux émis le 25 avril 2012.

Le délégué du gouvernement conclut à l’irrecevabilité du recours en annulation et se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours en réformation.

En vertu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l’article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l’ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l’impôt sur le revenu en l’absence d’une décision du directeur de l’administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d’une réclamation dirigée contre ce bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu’il entend déférer au tribunal le bulletin de l’impôt sur le revenu émis le 25 avril 2012. S’agissant du bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l’année 2009, l’article 378, alinéa 6 du Code de la Sécurité sociale dispose que les voies de recours en matière d’impôts directs s’appliquent à l’encontre des bases d’imposition des bulletins d’impôt servant au calcul de la contribution dépendance au sens du présent article. Il s’ensuit que le tribunal est également compétent pour connaître

du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de calcul de la contribution dépendance du 25 avril 2012.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est à déclarer recevable.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir motivé les bulletins de l'impôt déférés et d'avoir violé ses droits de la défense en ce que le courrier du 27 octobre 2011, précité, servant de base justificative du bulletin de l'impôt sur le revenu du 25 avril 2012, n'indiquerait ni les faits, ni les dispositions légales et réglementaires permettant de conclure que la maison sise à ..... , serait à qualifier de résidence secondaire dans son chef, de sorte qu'elle n'aurait pas pu prendre position à cet égard. Elle soutient que le paragraphe 205 (3) AO, en application duquel ledit courrier du 27 octobre 2011 lui fut envoyé, constituerait une « *règle dispositive (Sollvorschrift)* » de la AO, rentrant dans le domaine du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, qui serait obligée de motiver ses décisions discrétionnaires. Elle ajoute qu'une motivation serait également exigée afin de garantir le principe du contradictoire se trouvant inscrit au paragraphe 205 (3) AO.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Force est au tribunal de constater que dans le courrier du 27 octobre 2011, le bureau d'imposition a fait expressément référence à la disposition légale trouvant application en l'espèce, à savoir l'article 102bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », et en ce qui concerne les faits litigieux, a indiqué que l'affirmation de la demanderesse relative à la mise à disposition de la maison en cause « *déjà avant la date effective d'habitation en 2005* » n'était pas établie en l'espèce.

Il ressort encore des pièces versées au dossier que la demanderesse a utilement pu prendre position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 27 octobre 2011. En effet, elle a chargé un expert comptable de la rédaction des courriers des 9 et 25 novembre 2011, précités, et ce dernier a amplement développé ses arguments relatifs à l'application en l'espèce de l'article 102bis LIR. Le tribunal est dès lors amené à retenir que le reproche tenant à une violation des droits de la défenderesse de la demanderesse n'est pas fondé.

En ce qui concerne plus particulièrement l'indication de la motivation à la base du bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux, le paragraphe 211 AO dispose que « *(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

*(2) Sie müssen ferner enthalten :*

*1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,*

*2. die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,*

*3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist,*

*4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist* (…) ».

Force est de constater en l'espèce que le bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux répond en tous points aux prescriptions du paragraphe 211 AO précité, étant relevé plus particulièrement le renvoi fait au courrier du 27 octobre 2011 indiquant que « *la plus-value réalisée sur votre immeuble sis à .....  n'est pas partiellement exempte en vertu des dispositions de l'art. 102bis de la loi de l'impôt sur le revenu (L.I.R.). Les conditions de cet article ne sont en effet pas vérifiées.* »

De plus, une motivation en droit d'un redressement n'a de raison d'être qu'en présence de questions relatives à la qualification juridique des faits litigieux, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce. En effet, la seule divergence apparente ayant existé entre le bureau d'imposition et la demanderesse concerne la question de fait et non de droit, relative, à l'abandon intégral ou partiel, ainsi que la situation dans le temps de l'abandon de la maison sise à .....  et ne concerne partant pas une question de qualification juridique de cet abandon.

Partant, le moyen d'annulation tiré en substance d'un défaut de motivation est à rejeter, étant encore rappelé que le bien-fondé des motifs invoqués, et notamment toute question relative à l'existence et à l'exercice en bonne et due forme d'un éventuel pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale découlant du paragraphe 205 (3) AO, relève de la légalité intrinsèque du bulletin d'imposition.

Quant à la légalité interne des bulletins d'impôt déférés, la demanderesse explique que l'article 102bis, alinéa 2 LIR s'appuierait sur le seul terme « habitation » pour définir les circonstances permettant une exonération de la plus-value en assimilant l'habitation à une résidence principale pour autant que les trois conditions y énumérées soient remplies. Le terme « habitation » engloberait cependant la notion de résidence secondaire, une habitation étant à qualifier de résidence principale ou de résidence secondaire en fonction de l'usage qui en serait fait. Elle souligne qu'aucune habitation au sens de l'article 102bis, alinéa 2 LIR n'aurait le caractère de résidence principale effective au moment de la vente, étant donné que cette disposition viserait uniquement des habitations non occupées par le contribuable à la date de leur cession et que dès lors ces habitations auraient seulement le caractère de résidence principale « assimilée ».

En ce qui concerne l'abandon de l'habitation visée par l'article 102bis, alinéa 2 LIR, la demanderesse estime que le législateur aurait visé un abandon suivi d'une cession de l'habitation, étant donné que l'article 102bis LIR serait étroitement lié aux articles 99bis et 99ter LIR ayant trait aux opérations de cession. Elle en déduit que le fait de quitter une habitation de façon temporaire pour revenir y habiter par la suite, même après une absence prolongée, ne serait pas à qualifier d'abandon au sens susvisé au motif que ce départ n'aurait pas abouti à la cession de l'habitation, d'autant plus qu'il ne pourrait y avoir qu'un seul abandon d'une habitation. Elle fait encore valoir qu'au vu du libellé de l'article 102bis LIR, et plus particulièrement de la formulation « *l'abandon de cette habitation* », la configuration de l'habitation cédée et celle de l'habitation abandonnée devraient être identiques.

La demanderesse expose ensuite qu'elle aurait occupé la maison sise à .....  avec son époux à la suite de son achèvement, mais qu'entre 1993 et 2005, ils auraient quitté l'immeuble pour aller habiter à …., respectivement à …... Ladite maison se serait à nouveau trouvée à leur disposition depuis le 17 janvier 2005, date à laquelle les locataires de l'époque auraient quitté les lieux et à laquelle la valeur locative aurait été fixée dans leur

chef. A partir du mois de juillet 2005, après la réalisation d'importants travaux, la demanderesse aurait occupé la maison de façon effective, son époux étant décédé le 23 janvier 2005. A la fin de l'année 2005, elle aurait séparé la maison en deux unités économiques et fonctionnelles, une unité représentant deux tiers de la maison aurait été donnée en location, tandis qu'elle aurait occupé l'autre unité plus petite. En novembre 2007, les locataires auraient quitté la grande unité. De juin à novembre 2008, cette grande unité aurait été occupée par sa fille et son concubin. La demanderesse précise que les cloisons séparant la maison en deux unités n'auraient été enlevées qu'en vue de la vente de l'immeuble ayant eu lieu le 20 novembre 2009.

La demanderesse explique qu'elle n'aurait plus occupé la maison sise à ..... , au moment de sa réalisation, au motif que celle-ci n'aurait plus été à sa disposition à partir du 17 novembre 2009, le mobilier ayant été mis en dépôt par une entreprise de déménagement. Elle en déduit que l'article 102bis, alinéa 2 LIR, visant la réalisation d'une habitation non occupée par son propriétaire, serait applicable au cas d'espèce. Elle est d'avis qu'elle remplirait les trois conditions posées par cette disposition légale. Premièrement, elle aurait occupé la maison à la suite de son achèvement en 1971. A cet égard, elle met en exergue le fait que la disposition légale imposerait l'occupation « à la suite » de l'achèvement et non « depuis » l'achèvement, de sorte que seule l'occupation après l'achèvement serait exigée. Les termes de la disposition légale visée étant clairs et précis, il ne faudrait pas rechercher l'intention du législateur dans les documents parlementaires. Deuxièmement, elle n'aurait pas été propriétaire d'une autre habitation au moment de la vente de la maison sise à …., puisque l'immeuble sis à …. aurait été donné en location, de sorte qu'il ne pourrait pas être considéré comme une seconde habitation dans son chef. Troisièmement, l'abandon de la maison sise à … aurait été motivé par des raisons d'ordre familial, à savoir le décès de son époux le 23 janvier 2005. Elle aurait été à la recherche d'un logement plus adapté à un ménage comportant une seule personne. En ce qui concerne la grande unité d'habitation, prémentionnée, l'abandon de l'habitation aurait déjà eu lieu fin de l'année 2005 lors de sa mise en location. Elle arrive ainsi à la conclusion que la maison sise à …. serait à considérer comme ayant constitué sa résidence principale au sens l'article 102bis, alinéa 2 LIR, de sorte qu'elle aurait dû bénéficier de l'exonération complète de la plus-value réalisée.

La demanderesse tient encore à préciser que d'après son inscription au cadastre, la maison sise à ..... , constituerait un « *seul et unique élément immobilier* ». Le 17 janvier 2005, la valeur locative aurait été fixée dans le chef des époux ..... -..... et elle aurait dû l'être sur base du montant intégral de la valeur unitaire parce que la maison entière aurait été à disposition des époux ..... -..... . L'habitation ayant été constituée par une seule et entière maison, il y aurait en l'espèce identité entre la notion d'immeuble bâti au sens du paragraphe 50 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, appelée « Bewertungsgesetz », en abrégé « BewG », et la notion d'habitation au sens de l'article 102bis LIR. La maison entière aurait été à sa disposition jusqu'à la mise en location prémentionnée d'une de ses parties fin 2005. Avant cette mise en location, l'unique et entière habitation n'aurait pas pu être scindée en deux, conduisant à la qualification d'une partie de la maison en résidence secondaire et de l'autre en résidence principale.

La demanderesse relève en outre que le bureau d'imposition, contrairement à ce qui est indiqué dans le courrier du 27 octobre 2011, aurait disposé d'indices lui permettant de vérifier que la maison à …. se serait trouvée de nouveau à disposition des époux ..... -.....

depuis le 17 janvier 2005, tel qu'elle l'aurait d'ailleurs rappelé dans son courrier du 9 novembre 2011, précité.

Le délégué du gouvernement rétorque que les conditions d'application de l'article 102bis, alinéa 1er et 2 LIR ne seraient pas remplies en l'espèce et conclut dès lors au rejet du recours. Quant à l'alinéa 1er, il constate que la condition de la durée d'occupation minimale de cinq ans ne serait pas remplie en l'espèce et que la demanderesse n'invoquerait pas de raisons familiales ou professionnelles permettant de justifier la réalisation anticipative de la maison en cause. Quant à l'alinéa 2, il retient que la demanderesse aurait intégralement occupé ladite maison au moment de l'aliénation, et que par conséquent cette disposition ne serait pas applicable. A titre subsidiaire, concernant les trois autres conditions cumulatives dont le respect est imposé par l'alinéa 2 de l'article 102bis LIR, le représentant étatique expose premièrement que la demanderesse n'aurait pas occupé la maison litigieuse de manière exclusive depuis son achèvement ou son acquisition en 1971, mais à des périodes interrompues, deuxièmement que la condition d'après laquelle le contribuable ne devrait pas être propriétaire d'une autre habitation devrait *a priori* être remplie, et troisièmement qu'il n'y aurait pas de lien causal entre l'abandon de la maison sise à ..... , et le décès de l'époux de la demanderesse.

Il revient dès lors au tribunal de vérifier si l'administration fiscale a fait une juste application de l'article 102bis LIR en l'espèce.

Aux termes de l'article 99ter LIR :

« *(1) Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur aliénation ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol.*
(…)
*(6) Le présent article n'est pas applicable dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis, la résidence principale du contribuable.* »

L'article 102bis LIR énonce ce qui suit :

« *(1) Aux fins de l'application des articles 99bis et 99ter, une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation. Cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.*
*(2) Une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.*
(…) ».

Ainsi, par l'effet combiné des articles 99ter et 102bis LIR, le bénéfice résultant de l'aliénation d'un immeuble constituant la résidence principale du contribuable échappe à l'imposition sous certaines conditions.

Il appartient par conséquent au tribunal de vérifier si les conditions posées à l'article 102bis LIR sont remplies en l'espèce et de déterminer lequel des alinéas 1er ou 2 a, le cas échéant, vocation à s'appliquer aux faits en cause, l'alinéa 1er visant le cas où, au moment de la réalisation, l'habitation est effectivement occupée par le propriétaire, et l'alinéa 2 assimilant, dans certains cas, à la résidence principale l'habitation qui n'est pas occupée par le propriétaire au moment de la vente.[1]

Il convient dès lors de déterminer de prime abord si la demanderesse occupait la maison sise à ..... , au moment de la vente de celle-ci.

Il est constant en cause que l'acte de vente relatif à la maison sise à ..... , a été reçu le 20 novembre 2009 et que le transfert de propriété a eu lieu en date de ce jour, conformément aux termes du paragraphe 8bis BewG qui dispose que : « *La date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu.* […] »

S'il est vrai qu'il y a lieu de supposer que la demanderesse n'habitait effectivement plus la maison litigieuse à partir du 17 novembre 2009, les meubles meublants ayant été emballés et transférés au dépôt d'une entreprise de déménagement en date de ce jour, tel que cela se dégage de ses explications, non contredites à cet égard par la partie étatique et étayées par une facture de ladite entreprise, la demanderesse est néanmoins à considérer comme ayant occupé la maison sise à ..... , jusqu'au 20 novembre 2009 en vertu des dispositions du paragraphe 8bis BewG, précité.

Il se dégage d'ailleurs du certificat de résidence établi par l'administration communale de … le 11 octobre 2010, versé parmi les pièces du dossier que la demanderesse a été inscrite sur les registres de la population de la commune de …. à l'adresse ..... , du 4 août 2005 jusqu'au 14 janvier 2010, c'est-à-dire bien au-delà du 17 novembre 2009.

A cela s'ajoute encore que la circulaire LIR n° 99ter/1 du 29 décembre 1994 prévoit sous son point 8.1. consacré à la « *Résidence principale* », faisant partie du point 8. intitulé « *Exonération de la résidence principale et de ses dépendances normales (article 102bis LIR)* », que « *la notion « depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation » est à interpréter avec discernement. Il faut laisser au contribuable le temps nécessaire pour s'installer dans son habitation nouvellement construite ou acheté*. (…) *Si l'immeuble est occupé par le propriétaire dans un délai qui correspond à l'usage en cas d'acquisition d'une habitation, on considérera qu'il constitue la résidence principale du contribuable depuis l'acquisition.* (…) » Il résulte du passage cité que l'administration fiscale tient compte de considérations pratiques, en l'occurrence du temps dont a besoin un contribuable pour s'installer dans sa nouvelle habitation. Dans le même ordre d'idées, il faut également être conscient du fait qu'un vendeur a besoin d'un certain laps de temps pour libérer une

---

[1] Paul Lauterbour, *Régime d'imposition des plus-values générées par la réalisation de biens du patrimoine privé*, in Etudes fiscales n° 116/117/118/119, novembre 1999, p.51

maison avant la réception de l’acte de vente afin que l’acquéreur puisse entrer en jouissance de l’immeuble le jour de l’acte authentique, si l’entrée en jouissance au jour de l’acte a été stipulée entre parties, tel que c’est le cas en l’espèce, ce qui signifie que le vendeur doit déménager avant cette date. Un déménagement s’effectuant trois jours avant la réception de l’acte notarié est à considérer comme correspondant à l’usage en la matière.

Au vu de l’ensemble de ces considérations, le tribunal est amené à retenir que la demanderesse a occupé la maison sise à ..... , au moment de la réalisation de celle-ci, de sorte que l’alinéa 1er de l’article 102bis LIR trouve application en l’espèce, et non l’alinéa 2, tel que le prétend la demanderesse.

L’alinéa 1er de l’article 102bis LIR distingue entre deux hypothèses, à savoir celle où l’habitation en cause a constitué la résidence habituelle depuis son acquisition ou son achèvement, et celle où l’habitation en cause a constitué la résidence habituelle pendant les cinq années précédant sa réalisation, cette condition de durée ne devant pas être remplie, lorsque l’habitation est réalisée pour des motifs d’ordre familial ou en vue d’un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.

Quant à la première hypothèse, force est de constater que s’il est vrai que la maison sise à ..... , a constitué la résidence habituelle de la demanderesse à la suite de son achèvement en l’année 1971, tel que cela ressort de ses explications non contestées à cet égard par la partie étatique, ainsi que du certificat de résidence établi par l’administration communale de …. le 11 octobre 2010, ladite maison ne constitue pas la résidence habituelle de la demanderesse depuis son achèvement, c’est-à-dire dès son achèvement et sans interruption jusqu’au jour de sa réalisation, tel que le prescrit pourtant l’alinéa 1er de l’article 102bis LIR, puisqu’il est constant que les époux ..... -..... avaient changé de résidence habituelle pendant la période des années 1993-2005. Cette conclusion n’est pas énervée par le fait que la demanderesse s’y est à nouveau installée en 2005 et que cette maison constituait alors à nouveau sa résidence principale, étant donné que le législateur n’a pas prévu que l’alinéa 1er de l’article 102bis LIR soit applicable à une pareille hypothèse, mais qu’il a au contraire introduit les restrictions figurant dans cette disposition légale « *pour éviter des abus consistant dans le transfert momentané de l’habitation dans l’immeuble qu’on veut réaliser pour des raisons spéculatives* »[2], ce qui implique que l’administration fiscale ne saurait tolérer une transgression de ces restrictions en dehors de ce qui est expressément prévu par le législateur.

En ce qui concerne la seconde hypothèse selon laquelle l’habitation en cause doit avoir constitué la résidence principale du contribuable pendant les cinq années précédant sa réalisation, il ressort du certificat de résidence établi par l’administration communale de .... le 11 octobre 2010 que la demanderesse a été inscrite dans les registres de la population de la commune de .... à l’adresse à ..... du 4 août 2005 au 14 janvier 2010. En outre, il y a lieu de rappeler que l’acte de vente de la maison en cause a été reçu le 20 novembre 2009. Par conséquent, la condition de durée de cinq années n’est pas remplie dans le chef de la demanderesse. Il reste à vérifier si la demanderesse peut faire valoir l’exception au principe de la durée de cinq ans prévue dans l’hypothèse selon laquelle l’habitation est réalisée pour des raisons d’ordre familial.

[2] Travaux parlementaires n° 2078, p.1475

Des raisons familiales peuvent notamment consister dans un changement d'habitation s'imposant suite à la modification de la composition du ménage ou en raison d'un divorce ou d'un décès.[3.]

La demanderesse fait valoir à cet égard qu'elle aurait été à la recherche d'un logement plus adapté à un ménage comportant une seule personne suite au décès de son époux survenu le 23 janvier 2005, ce qui est à considérer comme un motif d'ordre familial au sens de l'article 102bis, alinéa 1er LIR. Le tribunal tient encore à préciser que s'il est vrai qu'entre la date du décès de l'époux de la demanderesse, à savoir le 23 janvier 2005 et la date de l'acte de vente de la maison sise à ..... , à savoir le 20 novembre 2009, presque cinq années se sont écoulées, et si pendant cette période de cinq années la demanderesse a procédé à une subdivision de la maison en deux unités d'habitation, tout en maintenant sa résidence habituelle dans ladite maison, l'administration fiscale reste en défaut d'établir le moindre élément d'abus dans le chef de la demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de retenir en l'espèce une réalisation de l'habitation pour des motifs d'ordre familial.

Partant, c'est à tort que l'administration fiscale a estimé que les conditions d'application de l'article 102bis LIR ne seraient pas remplies en l'espèce. La demanderesse est donc susceptible de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 99ter LIR. Toutefois, dans la mesure où, selon ses propres explications, elle n'occupait qu'une partie de l'immeuble sis à ..... , l'autre partie ayant été donnée en location, respectivement occupée par sa fille et son concubin, respectivement pas occupée, seule la quote-part de la plus-value réalisée correspondant à la partie de l'immeuble effectivement occupée par la demanderesse est exonérée de l'imposition.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, tous les deux émis le 25 avril 2012 sont à réformer en ce sens qu'il y a lieu de tenir compte des raisons d'ordre familial ayant amené la demanderesse à vendre la maison sise à ..... , sans qu'il y ait lieu de statuer plus en avant par rapport aux autres moyens et arguments développés par les parties à l'instance.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »[4] son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt[5].

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au bureau d'imposition compétent afin de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement avec les motifs à sa base.

---

[3] Paul Lauterbour, Régime d'imposition des plus-values générées par la réalisation de biens du patrimoine privé, in Etudes fiscales n° 116/117/118/119, novembre 1999, p.52
[4] Cf. doc. parl. 3940A[2], p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A[4], avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.
[5] Trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 647.

La demanderesse réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000.- euros sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en faisant valoir que l'attitude de l'administration, et plus particulièrement le défaut par le directeur de l'administration des Contributions directes d'avoir répondu à sa réclamation, ainsi que les « *illégalités en cascade* » commises par le bureau d'imposition, l'aurait obligée d'introduire un recours contentieux.

Le délégué du gouvernement ne s'oppose pas à l'indemnité de procédure réclamée.

Aux termes de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999, précitée : « *Lorsqu'il paraît inéquitable de laisser à la charge d'une partie les sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens, le juge peut condamner l'autre partie à lui payer le montant qu'il détermine.* »

Le tribunal est amené à retenir qu'eu égard aux circonstances de l'espèce, dans la mesure où la demanderesse a été obligée d'engager une instance en justice, malgré ses prises de positions des 9 et 25 novembre 2011 adressées au bureau d'imposition et malgré sa réclamation introduite auprès du directeur par courrier 14 mai 2012 restée sans réponse au jour du dépôt de la requête introductive d'instance, il serait inéquitable de laisser à la charge de la demanderesse les sommes exposées par elle pour faire valoir ses droits et qui ne sont pas comprises dans les dépens.

Il s'ensuit que la prétention de la demanderesse est justifiée en son principe, et qu'elle est évaluée *ex aequo et bono* par le tribunal au montant de 500.- euros. Il y a dès lors lieu de condamner l'Etat à payer à la demanderesse la somme de 500.- euros à titre d'indemnité de procédure.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, réforme le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, en ce sens que la demanderesse peut bénéficier de l'exonération prévue à l'article 99ter LIR mais uniquement dans la limite de la quote-part de la plus-value réalisée correspondant à la partie de l'immeuble ayant effectivement été occupée par elle ;

renvoie le dossier en prosécution de cause au bureau d'imposition compétent ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat à payer à la demanderesse une indemnité de procédure de 500.- euros ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge

et lu à l'audience publique du 10 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 10 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif